

Giurisprudenza

Quel che fatto è fatto, no al rimborso del tributo pagato dal coobbligato

30 Agosto 2019

L'Amministrazione finanziaria può scegliere, tra gli interessati, il contribuente al quale rivolgersi e non è tenuta a notificare l'avviso di liquidazione d'imposta anche ad altri

immagine generica illustrativa Il contribuente "*dissenziente*" non può chiedere all'Agenzia delle entrate il rimborso delle somme corrisposte in pendenza di giudizio dai coobbligati solidali e, quindi, da lui mai versate, ma può soltanto far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa nei confronti di chi ha effettuato il pagamento (Cassazione, n. 19965/2019).

Premessa

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 19965 del 24 luglio 2019, ha affrontato la questione relativa alla richiesta, avanzata da un soggetto che ha impugnato un atto impositivo, di rimborso di tributi versati in pendenza di giudizio dai coobbligati solidali rimasti inerti. Il Collegio supremo risolve la questione in senso negativo affermando che il coobbligato "*dissenziente*" non può chiedere il rimborso delle somme pagate da altro soggetto, ma soltanto far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente.

I fatti in causa

L'Agenzia delle entrate ha notificato a un contribuente un avviso di liquidazione dell'imposta di registro e tributi accessori dovuti per la registrazione di una sentenza civile emessa nell'ambito di un giudizio di divisione tra il contribuente stesso e i fratelli.

Il ricorrente ha impugnato l'avviso, mentre l'imposta è stata pagata dai coobbligati in solido in pendenza del giudizio di primo grado.

La Ctp di Firenze ha accolto il ricorso annullando l'avviso di liquidazione per difetto di motivazione. La sentenza è passata in giudicato e il contribuente ha presentato ricorso per giudizio di ottemperanza, che è stato respinto. In seguito, il contribuente ha presentato istanza di rimborso per la restituzione di quanto versato dai condebitori, non avendo ottenuto risposta ha impugnato il silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso. La Ctp. ha accolto il ricorso.

Avverso la sentenza l'ufficio ha proposto appello principale e il contribuente ha interposto appello incidentale.

La Ctr della Toscana, con la sentenza n. 52/21/12 del 3 settembre 2012 ha accolto l'appello dell'ufficio escludendo il diritto al rimborso del contribuente sul presupposto che a corrispondere la somma non era stato il ricorrente medesimo bensì i coobbligati in solido.

Il contribuente ha presentato ricorso per la cassazione affidando il gravame a cinque motivi:

- violazione e falsa applicazione degli articoli 1306 e 2909 cc e dei principi generali in tema di giudicato tributario, del Dlgs n. 546/1992, articolo 68, comma 2, nonché del Dpr n. 131/1986, articolo 56, in relazione all'articolo 360 cpc, comma 1, n. 3
- violazione e falsa applicazione dell'articolo 84 cpc, nonché degli articoli 2727, 2729 cc, in relazione all'articolo 360 cpc, comma 1, n. 3
- violazione e falsa applicazione dell'articolo 1292 cc, in relazione all'articolo 360 cpc, comma 1, n. 3
- omessa/insufficiente motivazione per un fatto decisivo e controverso per il giudizio, in relazione alla circostanza che il pagamento dell'imposta di registro principale risultante dall'avviso di liquidazione sarebbe stato effettuato da soggetti diversi dal ricorrente e, comunque, non sarebbe stato riconducibile a quest'ultimo
- violazione falsa applicazione degli articoli 53 e 97 della Costituzione, e legge n. 212/2000, articolo 10, in relazione all'articolo 360 cpc, n. 3.

Il ricorso è stato respinto.

Nella sentenza in esame la Corte di cassazione ha, innanzitutto, sottolineato come la Ctr abbia escluso il diritto al rimborso del ricorrente in considerazione del fatto, assolutamente pacifico, che il tributo era stato pagato dagli altri destinatari dell'avviso di liquidazione. L'imposta di registro sulla sentenza di divisione era stata, infatti, assolta dal difensore dei fratelli del contribuente, parimenti destinatari dell'avviso di liquidazione.

Tale circostanza è stata accertata nell'ambito del giudizio di ottemperanza conclusosi con sentenza n. 82/06/10 del 18 maggio 2010, divenuta definitiva, emessa sul presupposto che l'importo

reclamato all'ufficio per la registrazione della sentenza era stato corrisposto non già dal ricorrente, bensì dai fratelli condebitori solidali. Il ricorrente stesso ha, peraltro, ammesso che il pagamento era stato effettuato da altri e che intendeva recuperare la somma che i coobbligati gli avevano addebitato in via di regresso.

Osservano, poi, i giudici di legittimità che *“il ricorrente non ha, peraltro, indicato quale sarebbe il fatto decisivo controverso idoneo a smentire l'accertamento, né ha allegato da quali documenti, prodotti in atti, emergesse che il difensore dei condebitori non aveva eseguito il versamento in nome e per conto dei suoi assistiti”*.

La pretesa del ricorrente di ottenere il rimborso di una somma mai versata è stata, dunque, ritenuta infondata.

L'articolo 68, comma 2, del Dlgs n. 546/1992, che regola, più in generale, il pagamento dei tributi in pendenza di giudizio, nel testo vigente *ratione temporis* prevedeva che *“se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza”*.

Afferma la Corte suprema che *“la norma è fonte di un obbligazione ex lege da indebito, atteso che, quando l'impugnazione della parte trova definitivo accoglimento e la pretesa tributaria che ne è oggetto viene caducata nell'intero o solo in parte, l'amministrazione in virtù dell'obbligo da essa stabilito - ma più in generale dell'obbligo che civilisticamente compete a chiunque è destinatario di un pagamento privo di causa - è tenuta ex officio ad eseguire il prescritto rimborso delle somme dovute, maggiorate degli interessi di legge, entro il termine di novanta giorni dalla notificazione della sentenza”*.

L'articolo 57, comma 1 del Dpr n. 131/1986 prevede che *“oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli artt. 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del codice di procedura civile”*.

In base all'articolo 1292 cc, poi, in caso di obbligazione solidale, *“ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri”*.

Del tutto corretta è stata ritenuta l'impostazione della corte di merito secondo cui il pagamento effettuato dai fratelli del contribuente ha definito il rapporto tributario anche con lui.

Sul punto è stato chiarito che *“il ricorrente dopo il pagamento effettuato da parte di un altro responsabile d'imposta non poteva richiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria senza*

vanificare la facoltà di scelta del creditore di chiedere l'adempimento ad uno qualsiasi degli obbligati solidali. In altri termini, se fosse consentito al coobbligato non destinatario dell'avviso di liquidazione, di chiedere il rimborso del pagamento effettuato da altro coobbligato solidale, di fatto verrebbe svuotato di contenuto il precetto che attribuisce al creditore la facoltà di rivolgersi ad uno qualsiasi dei coobbligati.

Con la ulteriore conseguenza che il rapporto tributario deve considerarsi definito senza che vi sia la possibilità di richiedere, all'amministrazione, il rimborso di quanto pagato. Semmai, il coobbligato "dissenziante" potrà far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente".

Riflessioni

Il diritto tributario non conosce un'autonoma disciplina delle obbligazioni solidali ancorché di esse ci si debba occupare in forza del richiamo contenuto in singole leggi d'imposta ai casi di responsabilità solidale ovvero alle ipotesi di responsabili in solido.

Secondo la miglior dottrina si configurano due tipologie di solidarietà tributaria: la solidarietà cosiddetta paritetica, che si verifica quando il presupposto del tributo è riferibile a una pluralità di soggetti, e la solidarietà cosiddetta dipendente, quando vi è un obbligato principale che ha posto in essere il presupposto del tributo e un obbligato dipendente (il responsabile di imposta), che non ha partecipato alla realizzazione del presupposto ma è tuttavia obbligato in solido perché ha posto in essere una fattispecie collaterale.

Per evidenti motivi di tutela nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in linea di principio, ciascun coobbligato è sempre tenuto per l'intera obbligazione e qualunque soggetto che adempie libera tutti gli altri.

Il principio di diritto espresso nella sentenza in esame è rinvenibile in altri arresti della Cassazione, resi peraltro in casi differenti.

Nella fattispecie decisa con la sentenza n. 2864/2017, i giudici di legittimità hanno ritenuto corretto l'operato di un ufficio che ha notificato un avviso di rettifica e liquidazione del valore accertato nell'ambito della compravendita di un terreno solamente alla parte venditrice atteso che l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'articolo 1292 cc, ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, per cui non è tenuta alla notifica dell'avviso nei confronti degli altri condebitori. Più precisamente è stato affermato che *"l'Amministrazione ha la facoltà di scegliere l'obbligato solidale al quale rivolgersi, senza essere tenuta a notificare l'avviso anche agli altri; il pagamento dell'imposta comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti dei coobbligati solidali, i quali non possono chiedere il rimborso dell'imposta, dovendosi presumere che siano stati informati della notifica ed abbiano deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione, ma,*

eventualmente, hanno titolo per far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente".

La sentenza n. 2864/2017 si inserisce espressamente nel solco della sentenza n. 4047/2007 tramite la quale è stata ritenuta ammissibile la notifica di un avviso di liquidazione fatta al solo notaio quale "responsabile d'imposta" e non al contribuente. In base a tale arresto "in forza dall'art. 57 del D.P.R. n. 131/1986, sussiste un vincolo di solidarietà tra il notaio (responsabile di imposta) che ha rogato l'atto societario ed ha richiesto la registrazione e la società (obbligato principale). Di conseguenza, l'ufficio ben può notificare l'avviso di liquidazione al notaio responsabile d'imposta, con la ulteriore conseguenza che il pagamento seguito a tale notifica definisce il rapporto tributario anche con la società e ciò in forza di quanto dispone l'art. 1292 del codice civile, in caso di obbligazione solidale: "ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri". E la società, dopo il pagamento effettuato da parte del notaio (tanto più se avvenuto con denaro depositato dalla contribuente presso il notaio) non può richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria in quanto, salva prova contraria, nei rapporti con il creditore si presume che l'obbligato intimato intanto abbia provveduto al pagamento, in quanto abbia avuto l'assenso da parte di tutti gli altri coobbligati, nei cui confronti, altrimenti, non potrebbe esercitare il diritto di regresso ex art. 1299 del codice civile".

*Per quanto attiene il profilo processuale vale la pena riportare quanto espresso nella sentenza n. 16489/2016: "in materia di solidarietà tributaria - qual è quella sussistente tra le parti contraenti ai fini dell'imposta di registro, D.P.R. n. 131 del 1986, **art. 57** - si è infatti affermato un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, i cui passaggi fondamentali possono così riassumersi:*

*- vige anche in materia tributaria il principio generale di cui all'**art. 1306** c.c., comma 1 secondo cui la sentenza non fa stato nei confronti dei debitori in solido che non abbiano partecipato al giudizio; tuttavia, vale anche per la solidarietà tributaria (paritetica o dipendente) il limite apportato a questo principio generale dal comma 2 della norma in esame, in forza del quale il debitore che non abbia partecipato al giudizio può purtuttavia opporre la sentenza a lui favorevole al creditore, salvo che essa sia fondata su ragioni personali al condebitore nei cui confronti è stata emessa;*

- a maggior ragione, anzi, tale disciplina deve trovare applicazione in ambito tributario, ove si consideri l'intrinseca unitarietà della funzione amministrativa di accertamento impositivo;

- il presupposto perché il coobbligato, rimasto estraneo al giudizio definitosi con il giudicato favorevole, possa giovare di quest'ultimo è però che non si sia nei suoi stessi riguardi formato un altro giudicato, indifferentemente di natura sostanziale o processuale; poiché, in tal caso, l'estensione ultra partes degli effetti favorevoli del giudicato trova ostacolo nella preclusione

maturatasi con la definitività della sua specifica posizione;

- ulteriore presupposto è che il giudicato favorevole venga dal coobbligato extraneus invocato in via di eccezione a fronte della richiesta di pagamento dell'amministrazione finanziaria, non potendo per contro essere invocato a fondamento di istanza di rimborso nell'ambito di un rapporto tributario che, per effetto del pagamento dell'imposta da lui effettuato, deve ritenersi anch'esso ormai definito".

Il caso risolto dalla sentenza in esame risulta più lineare rispetto a quelli affrontati nei casi succitati dal momento che l'avviso di liquidazione è stato notificato a tutti i coobbligati solidali.

La soluzione offerta dai giudici di cassazione, in base alla quale, dopo il pagamento effettuato da parte di un altro responsabile d'imposta, il ricorrente non può richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria senza vanificare la facoltà di scelta del creditore di chiedere l'adempimento a uno qualsiasi degli obbligati solidali, pare, dunque, del tutto coerente con i principi civilistici relativi alle obbligazioni solidali opportunamente coordinati con le norme del Dpr n. 131/1986 e del Dlgs n. 546/1992.

di

Caterina Montanari

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/quel-che-fatto-e-fatto-no-al-rimborso-del-tributo-pagato-dal>